

Controle Interno na Administração Pública: Avaliando sua Eficiência na Gestão Municipal

Internal Control in Public Administration: Evaluating its Efficiency in Municipal Management

Maurélio Soares^{a*}; Jorge Eduardo Scarpin^b

^aCâmara Municipal de Vereadores de Gaspar, SC, Brasil

^bUniversidade Regional de Blumenau, SC, Brasil

*E-mail: maurelio.14@hotmail.com

Resumo

Os municípios são os entes da Federação que mais aproximam a relação entre Poder Público e População. A partir da concepção do Estado Moderno iniciado no Brasil pela Constituição Federal em 1988 e pela Reforma Administrativa em 1995, deu-se mais autonomia aos municípios, porém não se observou sua capacidade de atender as demandas sociais que ao longo dos anos foram impostas aos administradores municipais. É nesse ambiente, de recursos controlados e demandas crescentes, que surge o controle interno como ferramenta de gestão pública que propicia, entre outros benefícios, dotar as autoridades de informações gerenciais para facilitar a tomada de decisão, empreendendo-os de ações para que as metas traçadas sejam cumpridas. Esse estudo tem por objetivo avaliar, a partir dos controles orçamentários e financeiros praticados, o grau de eficiência dos controles internos dos municípios que compõem a região da Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí – AMMVI, estado de Santa Catarina. Conclui-se que a eficiência na atuação do controle interno depende diretamente de uma estrutura capaz de atender aos grandes objetivos do controle interno municipal, direcionando ações que traduzam em resultados efetivos no dia-a-dia da gestão municipal.

Palavras-chave: Administração Municipal. Controle Interno. Eficiência Governamental.

Abstract

Municipalities are the members of the Federation that more approximate the relationship between the Government and the Population. From the conception of the modern state started in Brazil in 1988 by the Federal Constitution and the Administrative Reform in 1995, the municipalities got more autonomy, but not the ability to meet the social demands that were imposed on municipal managers over the years. In this environment of controlled resources and increasing demands, internal control rises as a tool of public management that provides, among other things, empowering of management information to facilitate decision making by undertaking actions in order the goals are met. The paper aims to assess, from the budget and financial controls performed, the degree of efficacy of internal controls of the municipalities of the region of Association of Municipalities of Middle Vale do Itajaí - AMMVI, state of Santa Catarina. We concluded that the efficient performance of internal control depends directly on a structure capable of meeting the major objectives of municipal internal control, heading actions that turn into effective results in day-to-day municipal management.

Keywords: Municipal Administration. Internal Control. Government Efficacy.

1 Introdução

O controle interno é uma ferramenta de gestão pública que proporciona, entre outros benefícios, dispor os gestores públicos de informações gerenciais que facilitem a tomada de decisão, a fim de que as metas planejadas sejam cumpridas.

Sua origem é proveniente da área de conhecimento em finanças econômicas, mais precisamente sob os estudos da Teoria da Agência desenvolvida por Jensen e Meckling (1976), a qual buscou explicar os conflitos na relação entre dois ou mais indivíduos, nesse caso a relação principal e agente.

Sobre esta relação, Hendriksen e Van Breda (1999, p.139) descrevem:

[...] um desses dois indivíduos é um agente do outro, chamado de principal – daí o nome de teoria de *agency*. O agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal; o principal compromete-se a remunerar o agente.

Esse modo de se controlar as tarefas com vistas à obtenção dos resultados pretendidos por uma entidade, tem sentido

direto com as atividades de controle interno na área pública.

Apesar de haver uma lacuna em estudos acadêmicos voltados ao controle interno, torna-se importante destacar este tema no campo da administração pública municipal, visto que sua aplicabilidade tem caráter preventivo seguindo determinações expressas em textos legais e por práticas de controle desenvolvidas no cotidiano do órgão.

O controle interno é orientado para realizar a autoavaliação da administração pública abrangendo preocupações de ordem gerencial, programática e administrativo-legal (SOUZA, 2006).

No sentido finalístico da atuação governamental, a coletividade é a mais beneficiada quando um controle interno é eficiente na sua gestão, destinando corretamente o uso dos recursos captados da população.

Dessa forma, além de manter estreita relação com a saúde das finanças públicas, os controles internos consubstanciam-se como uma espécie de defesa na garantia dos direitos fundamentais da sociedade, buscando minimizar os conflitos

de interesses e gerar informações importantes à gestão pública.

Partindo-se dessa constatação, foi estabelecida a seguinte questão-problema: Diante das atuais estruturas e práticas de controle interno, como é avaliado grau de eficiência do controle interno municipal no âmbito da região AMMVI?

Como provável resposta à questão de pesquisa, apresenta-se o seguinte pressuposto: “a eficiência dos órgãos de controle interno diferem entre os municípios, isto é, independente do porte do município e da sua estrutura, os controles internos não são iguais”.

Nesse sentido, a pesquisa tem por objetivo avaliar, a partir dos controles orçamentários e financeiros praticados, o grau de eficiência dos controles internos dos municípios que compõem a região da AMMVI.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, o tema adquiriu importância maior no âmbito da administração pública em face da maior conscientização da população sobre a transparência e o controle dos recursos públicos. Nesse sentido, a exposição dos resultados obtidos com o efetivo funcionamento de um órgão de controle interno torna-se elemento importante como forma de controle social e para o exercício da cidadania.

Quanto à formação do referencial teórico, inicia-se pela teoria da agência sugerindo-se esta como precursora conceitual da atividade de controle interno. Em seguida, apresenta-se os princípios da administração pública, destacando o princípio da eficiência, foco da avaliação dos dados pesquisados. E na sequência, os conceitos relativos ao controle interno no âmbito da administração municipal.

Após a descrição dos procedimentos metodológicos, a pesquisa apresenta os principais dados coletados na população pesquisada dando ênfase aos aspectos relevantes das práticas de controle orçamentária e financeiro.

1.1 Teoria da Agência

Partindo-se do ponto de que a teoria da agência ocorre nas organizações, tanto nas privadas quanto nas públicas, cabe a explicação, trazida dos livros-textos de economia, do motivo pelo qual as organizações controlam seus conflitos de interesses.

Dentre os estudos das relações de interesse nas organizações, Jensen e Meckling (1976) desenvolveram a teoria da agência a qual explica que numa relação contratual uma parte (principal) encarrega outra parte (agente) de prestar algum serviço em seu benefício, delegando certos poderes de decisão (BARNEY; HESTERLY, 2004). Como ambas as partes são maximizadoras da utilidade, há razões para crer que existam situações nas quais os interesses sejam divergentes.

Jensen e Meckling (1976) afirmam que o principal pode controlar o comportamento do agente por meio de restrições orçamentárias, políticas de remuneração e regras operacionais. Dessa forma, o principal procurará se cercar de garantias para evitar que seus interesses sejam prejudicados.

Uma das implicações surgidas com a teoria da agência

é que cada empresa (entidade) é vista como um conjunto de contratos firmados entre os mais diversos participantes (clientes, fornecedores, acionistas, funcionários, entre outros), os quais contribuem com a empresa e recebem algo em troca.

Tomando como base a teoria da agência, quando trata da relação e dos conflitos entre principal e agente, transportando as discussões para a esfera pública, torna-se possível verificar essa relação entre sociedade (principal) e governante (agente), ou seja, a teoria do agenciamento no Estado.

Partindo-se dessas definições conceituais, tomando como base a teoria da agência, pressupõe-se que o Estado e suas entidades são percebidos como uma das partes da relação contratual entre sociedade e governo, em que estas devem cumprir suas obrigações umas com as outras. Nesse sentido, Siffert Filho (*apud* SLOMSKI, 1999, p.26) descreve três condições necessárias nessa relação de agência: “1) o agente dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados; 2) sua ação afeta o bem-estar das duas partes; 3) as ações do agente dificilmente são observáveis pelo Principal, havendo, dessa forma, assimetria informacional”.

Tais fatores contribuem para os conflitos na relação entre Estado e Sociedade, em que o primeiro é o gestor dos recursos aportados pelo segundo. Estabelecida essa relação em cadeia no âmbito da administração municipal, é possível que os agentes ajam em desacordo, o que torna necessária a instituição de mecanismos de redução que protejam os interesses dos principais.

Quanto à criação de mecanismos de controle da relação principal-agente, Nascimento e Bianchi (2005, p.2) descrevem que:

O sentimento de insegurança e desconfiança existente entre o principal e o agente é o combustível que alimenta os conflitos intrínsecos a essa relação e que gera apreensão e a necessidade de se criarem mecanismos que revistam as operações da organização com a segurança necessária para que a integridade de seus resultados seja preservada e as transações que os formam sejam conduzidas com eficácia e transparência. Essa preocupação incentiva a adoção de uma estratégia para o comportamento administrativo que considere um alinhamento entre os objetivos do principal e do agente.

É nesse ambiente que a área de controladoria de uma organização pode representar um papel central na mediação dos conflitos entre o principal e seus agentes. Transportando tais conceitos para a área pública, especificamente para o controle no âmbito municipal, tais afirmações corroboram com a implantação e o efetivo funcionamento do controle interno na gestão pública municipal.

1.2 Princípios da administração pública

Antes de demonstrar os princípios que regem a administração pública, é importante conceituar o termo “princípio”. A palavra princípio pode aparecer com diversos sentidos, como por exemplo, a ideia de começo, de início. Contudo, não é com este sentido que se deve interpretá-la frente aos dispositivos legais.

No caso da Constituição do Brasil, já no Título I, se acha a expressão “Princípios Fundamentais”. Mello (1969, p.10) traz a seguinte definição sobre o termo princípio:

O princípio é sempre o mandamento nuclear de um sistema. Verdadeiro alicerce desse sistema, disposição fundamental que se erradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito, servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tónica e lhe dá sentido harmônico.

Dessa forma, os princípios configuram-se como ordenações que se expedem e se prendem no sistema de normas. Eles podem estar incorporados no próprio dispositivo legal, o que se conhece por norma-princípio e se constitui em preceitos básicos da organização do ordenamento jurídico.

Segundo Bonavides (2001), os princípios impõem uma ideia de abrangência e de superioridade à Lei. Dessa forma, é mais grave violar um princípio do que violar uma lei ou norma. A maior parte dos princípios da administração pública encontra-se positivado, implícita ou explicitamente, na Constituição.

Os princípios explicitados no *caput* do art. 37 da nossa Carta Magna (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) orientarão e indicarão o caminho obrigatório a ser seguido, tanto pelos legisladores, quando da confecção de novas leis, como também dos Poderes Executivo e Judiciário, quando da aplicação e da validação das leis impostas ao ordenamento jurídico (BARROSO, 1998).

De acordo com Ávila (2009), outros se extraem dos incisos e parágrafos do mesmo artigo, como o da licitação, o da prescritibilidade dos ilícitos administrativos e o da responsabilidade das pessoas jurídicas (inc. XXI e §§ 1.º a 6.º). Todavia, há ainda outros princípios que estão na CF/88 só que de maneira implícita, como é o caso do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, o da finalidade, o da razoabilidade e da proporcionalidade.

1.3 Eficiência na administração pública

O princípio da eficiência foi introduzido pela Emenda Constitucional n. 19 de 04 de junho de 1998. Ely (2005) afirma que um sistema balizado pelos princípios da moralidade de um lado, e do interesse público de outro, não admite a ineficiência administrativa. A EC 19/98 não trouxe alterações no regime constitucional da administração pública, mas apenas explicitou um mandamento até então implícito.

Para Meirelles (2003), eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico; não qualifica normas, qualifica atividades. Numa ideia ampla significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência norteia a atividade administrativa no sentido de obter os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe, e a menor custo. Rege-se pela regra do maior benefício com o menor custo possível.

De acordo com Cardozo (1999), estará a administração buscando agir de modo eficiente sempre que, exercendo as funções que lhe são próprias, vier a aproveitar da forma mais adequada o que se encontra disponível, visando chegar ao melhor resultado possível em relação aos fins que almeja alcançar.

Destaca-se ainda que, como desdobramento do princípio da eficiência, a Constituição Federal procurou reforçar o sentido do princípio da economicidade que, incorporado literalmente pelo art. 70, *caput* da CF, traduz o dever de eficiência do administrador na gestão pública.

Verificados alguns princípios constitucionais que norteiam a administração pública, pode-se ressaltar que, segundo nossa carta constitucional, o “bem de todos” é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3.º, IV) e, por conseguinte, é uma finalidade que se impõe como forma de conduta a todos os órgãos e pessoas que integram a estrutura básica do Estado brasileiro. Sendo assim, a noção do bem comum, deve ser considerado parâmetro obrigatório para a definição jurídico-constitucional de quaisquer dos princípios que governam as atividades da administração pública.

Além dos princípios aqui elencados (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) poderiam ser citados outros tantos que possuem eficácia jurídica direta e imediata que são importantes, e que servem para corrigir as graves distorções ocorridas no âmbito da administração pública, tais como: os princípios da licitação, da prescritibilidade dos ilícitos administrativos, da responsabilidade da administração, da supremacia do interesse público, da finalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Bonavides (2001) entende que o sistema constitucional da administração pública funciona como uma rede hierarquizada de princípios, valores e normas, que exige não mais o mero respeito à legalidade estrita, mas vincula a interpretação de todos os atos administrativos ao respeito destes princípios.

Desta maneira, denota-se que a função administrativa encontra-se subordinada às finalidades constitucionais e deve pautar as suas tarefas administrativas nos princípios e nas regras constitucionais, uma vez que estas, não configuram como expressões meramente retóricas e distantes da realidade, mas, possuem plena aplicabilidade administrativa e jurídica.

Importante destacar ainda, que o conceito de eficiência no campo da administração pública gerencial pode-se estender além do conceito normativo do termo. Parte-se do princípio que os gestores públicos se preocupam não só com o cumprimento dos aspectos legais e com a correta aplicação dos recursos públicos, mas também sob a ótica da otimização do gasto público, isto é, o verdadeiro atendimento às demandas sociais.

Corroborando a esse assunto, ao estudar a implantação da Demonstração do Resultado Econômico nas entidades governamentais, Slomski (2001) afirma que o cálculo do resultado econômico deve demonstrar os valores que

efetivamente agregaram valor econômico à sociedade, permitindo a comparação da eficiência das entidades e o retorno proporcionado à coletividade com o uso do dinheiro público.

Assim, a eficiência na administração pública também é encontrada quando há um verdadeiro resultado econômico positivo gerado pelo poder público, por meio de benefícios diretos à sociedade a partir dos recursos públicos disponíveis.

1.4 O controle interno na administração pública

O controle existe tanto na iniciativa privada quanto na administração pública. No âmbito privado o controle interno funciona dentro da estrutura da própria empresa e o controle externo é realizado, notadamente, por empresas de auditoria independente, além das fiscalizações inerentes às autoridades públicas, como as realizadas pelas autoridades tributárias ou trabalhistas.

Segundo Meirelles (2003, p.636),

[...] controle, (derivado do francês *contrôle*) em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

O controle é considerado instrumento de racionalização administrativa, pois toda ação humana está sujeita a erro sendo necessário prevenir para evitá-lo (CHIARELLI; CHEROBIM, 2009).

No âmbito da administração pública, o controle interno é também conhecido como autocontrole, ou, controle administrativo, ou seja, é aquele que se realiza internamente por meio dos órgãos componentes da própria estrutura que realiza e fiscaliza os atos e fatos sujeitos ao seu controle.

Na visão de Meirelles (2003, p. 638), controle interno tem o seguinte significado:

É todo aquele realizado pela entidade ou órgãos responsáveis pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

A atividade de controle interno desenvolve-se ininterruptamente, principalmente no Poder Executivo, onde se encontra parcela considerável das atividades administrativas básicas e envolve as atividades-meio e as atividades-fins.

A Constituição Federal adotou duas formas de controle na administração pública: o controle interno que é realizado pelos próprios órgãos estatais, isto é, se exerce pelo órgão controlador dentro da estrutura burocrática que pratica os atos sujeitos ao seu controle; e o controle externo, quando o órgão controlador situa-se externamente, fora do órgão controlado, mais precisamente, é realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas exerce o papel de fiscalização enquanto controle externo, cuja função precípua é de verificar se a administração pública ou seus representantes estão

obedecendo aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme estabelece a Constituição Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio coroar, por meio de normas, toda a ação da administração pública, exigindo-lhe metas, prioridades e eficiência, fazendo com que o gestor direcione seus projetos e atividades às necessidades da comunidade, sem perder de vista o equilíbrio fiscal. Como exemplo disso pode-se destacar o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Financeira e o Relatório de Gestão Fiscal, em que os controles internos e externos verificam periodicamente a observância dos limites e das condições estabelecidas na LRF.

O perfeito funcionamento do controle interno se dá quando, efetivamente e de forma sistêmica, tal sistema vai verificar o funcionamento da gestão nos demais setores dos órgãos públicos, e acima de tudo, assegurar à administração pública a sua continuidade, sua credibilidade e os benefícios gerados em favor da sociedade.

Ainda para Souza (2006, p.11):

[...] o Controle Interno tem a missão de controlar a coisa pública, de zelar pela coisa pública, e de interferir sempre que houver irregularidade não corrigida. [...] Na avaliação do sistema de Controle Interno, os membros responsáveis devem analisar as fraquezas ou a falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades.

Sendo assim, o órgão de controle interno é aquele que efetivamente orienta, fiscaliza e ajuda na gestão, é responsável direto por esse controle das contas públicas, e é quem orientará todos os setores da administração municipal para o pleno atendimento da legislação.

Ressalta-se que o controle interno não substitui ou se sobrepõe ao controle externo, mas desempenha atividades que servem de apoio a este, obrigando, além disso, que seus agentes deem conhecimento ao Tribunal de Contas correspondente, sobre a ocorrência de qualquer irregularidade ou ilegalidade, sob pena de responsabilidade solidária.

Neste sentido, o sistema de controle interno busca assegurar, nas várias fases do processo decisório, que o fluxo de informações e que a implantação das decisões se revistam de necessária legalidade, legitimidade e confiabilidade, perseguindo sempre quanto ao mérito, à economicidade, à eficácia e à eficiência.

2 Material e Métodos

2.1 Delineamentos da pesquisa

A presente pesquisa, realizada nos 14 municípios que compõem a Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí – AMMVI, estado de Santa Catarina, possui característica de cunho descritivo e de abordagem qualitativa.

Quanto à pesquisa qualitativa, Haguette (1992) destaca que numa pesquisa qualitativa o pesquisador está preocupado com o processo e não apenas com os resultados e o produto final. Segundo Gil (2002, p.42), “[...] as pesquisas descritivas

têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto à coleta de dados, utilizou-se do tipo levantamento ou *survey*, que segundo Hair Jr. *et al.* (2005) trata-se de um procedimento utilizado para a coleta de dados primários a partir de indivíduos pesquisados. Foram encaminhados questionários semi-estruturados à população pesquisada, os quais foram respondidos pelo servidor municipal responsável direto pelo órgão de controle interno da respectiva prefeitura.

2.2 Coleta e tratamento dos dados

Ao final da aplicação dos questionários, os respondentes tiveram oportunidade de apresentar comentários/relatos sobre o tema pesquisado. Assim, visando melhor apresentação na transcrição das respostas junto à análise, não comprometendo a exposição dos controladores internos em cada município, utilizou-se a terminologia “R_x” em referência ao respondente, e “D_x” indicando o seu depoimento.

O instrumento de pesquisa apresentava 28 questões em que era possível atribuir notas, em escala *Likert*, de 1 até 5 para as próprias atividades desenvolvidas pela controladoria. Buscando melhor compreensão dos dados, as análises estão dispostas na forma de frequência por alternativa respondida, a qual foi submetida ao cálculo da média aritmética ponderada possibilitando análise equânime entre os municípios pesquisados.

Importante destacar que das 28 assertivas dessa questão, por escolha intencional, optou-se por extrair oito indicadores por julgá-los como práticas essenciais e que geram informações para a tomada de decisão dos gestores municipais.

Visando melhor forma de análise dos dados, dividiram-se os municípios em três categorias de porte, utilizando como parâmetro o número de habitantes e a receita corrente arrecadada conforme Quadro 1.

Quadro 1: Estratificação dos municípios pesquisados

Porte	Município	População (2007)	Receita Corrente Arrecadada (2007)
Pequeno	Doutor Pedrinho	3.280	5.948.311,65
	Botuverá	4.127	6.640.842,85
	Ascurra	6.761	7.465.996,38
	Rio dos Cedros	9.685	11.712.718,12
	Benedito Novo	9.841	10.056.826,15
	Apiúna	10.270	11.336.147,54
	Rodeio	10.773	11.123.210,05
	Guabiruba	16.095	15.124.979,33
Médio	Pomerode	25.261	39.859.505,14
	Timbó	33.326	53.425.808,11
	Indaial	47.686	59.796.503,40
	Gaspar	52.428	62.411.589,09
Grande	Brusque	94.962	111.642.561,67
	Blumenau	292.972	463.826.781,69

Fonte: Dados da pesquisa

Optou-se também por dividir os controles em três tipos: baixos, médios e altos, sendo que os mesmos foram estratificados nos intervalos de classes em conformidade com o porte dos municípios e as alternativas respondidas, conforme apresenta o Quadro 2.

Quadro 2: Tipos de controle por intervalos de classe

Porte do Município	Intervalos de Classe	Tipos de Controle
Pequeno	0,53 → 1,24	Baixo
	1,25 → 1,96	Médio
	1,97 → 2,67	Alto
Médio	0,26 → 0,61	Baixo
	0,62 → 0,97	Médio
	0,98 → 1,33	Alto
Grande	0,13 → 0,30	Baixo
	0,31 → 0,48	Médio
	0,49 → 0,66	Alto

Fonte: Dados da pesquisa

Destaca-se que os valores dos intervalos de classe foram obtidos pela divisão da diferença entre o menor e o maior valor da média ponderada calculada, por três tipos de controle.

Com o objetivo de classificar a forma de atuação dos controles internos quanto aos controles orçamentário e financeiro, a partir dos tipos de controle apresentado no Quadro 2, torna-se necessário estabelecer um modelo que aponte o grau de satisfação dos controles internos municipais da região pesquisada. Nesse sentido, o Quadro 3 demonstra as evidências que indicarão o nível de eficiência do controle interno.

Quadro 3: Grau de eficiência dos controles internos

Grau de eficiência	Evidência
Ineficiente	Mais da metade das evidências são do tipo “baixo”
Pouco eficiente	Metade das evidências é do tipo “baixo” e/ou metade é do tipo “médio”
Eficiente	Metade das evidências é do tipo “médio” e/ou metade é do tipo “alto”
Muito eficiente	Mais da metade das evidências são do tipo “alto”

Fonte: Dados da pesquisa

3 Resultados e Discussão

Dando início à análise dos dados em que se estudam as principais práticas de controle orçamentário e financeiro, a Tabela 1 refere-se à afirmação da frequência com que o órgão de controle interno municipal efetua o controle dos montantes das dívidas (longo prazo) e da inscrição de despesas em restos a pagar (curto prazo).

Tabela 1: Controles da dívida pública e restos a pagar

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	2	25	0	0	1	50
2 Discordo parcialmente	2	25	1	25	0	0
3 Não discordo nem concordo	2	25	2	50	1	50
4 Concordo parcialmente	0	0	0	0	0	0
5 Concordo totalmente	2	25	1	25	0	0
Média Ponderada	1,46		0,86		0,26	

Fonte: Dados da pesquisa

O controle da dívida pública é um dos papéis mais destacados na LRF, pois obriga a administração pública a gastar o máximo que arrecada, de forma que as dívidas assumidas, de curto ou longo prazo, sejam passíveis de absorção pelos orçamentos públicos. Os resultados indicam que o controle da dívida pública é classificado como médio nos municípios de porte pequeno e médio, destacando-se que nas pequenas cidades 50% discordam sobre a importância desse tipo de controle.

É possível verificar também o baixo interesse dos grandes municípios quanto ao controle de sua dívida, mesmo que,

esperando que as maiores cidades tenham maiores investimentos, portanto mais dívidas inscritas no seu passivo, supõe-se que esses valores deveriam ter relevância na gestão pública.

A importância desse controle é respaldada na LRF no § 1º do art. 1º e no art. 29, bem como é entendida por Deschamps (2009) como função típica do controle interno.

Outro ponto pesquisado junto aos controladores municipais trata-se da sua participação em estudos e pesquisas, a fim de encontrar novas fontes de recursos para o orçamento municipal, conforme Tabela 2.

Tabela 2: Captação de recursos para equilibrar o orçamento financeiro

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	1	12,5	2	50	2	100
2 Discordo parcialmente	3	37,5	2	50	0	0
3 Não discordo nem concordo	2	25	0	0	0	0
4 Concordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
5 Concordo totalmente	0	0	0	0	0	0
Média Ponderada	1,40		0,40		0,13	

Fonte: Dados da pesquisa

Apesar de não ser uma atividade descrita na literatura como foco do órgão de controle interno municipal, acredita-se que a participação do controle interno na captação de recursos é relevante junto à administração pública, pois é o órgão que centraliza as informações financeiras e orçamentárias do município e é capaz de atuar em todos os setores da organização, desde o planejamento até a execução do orçamento público.

A pesquisa denota uma classificação média dos municípios de “pequeno porte” e baixa para os grandes e médios municípios, o que pode ser creditado ao modelo de gestão informal existente nas estruturas de menor porte.

O destaque negativo quanto à importância da participação do controle interno na captação de recursos se dá pelo fato de que esse tipo de atividade é tratado nas cidades médias e grandes como uma atividade de cunho político, não técnico, portanto não merecendo o envolvimento do órgão de controladoria.

Outra questão investigada nas práticas financeiras e orçamentárias diz respeito à possibilidade do controle interno ter à sua disposição, em tempo real, o valor do montante de contas a pagar e os créditos a receber no exercício financeiro, conforme disposto na Tabela 3.

Tabela 3: Posição *on-line* das contas a pagar e a receber

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	1	12,5	2	50	0	0
2 Discordo parcialmente	1	12,5	0	0	0	0
3 Não discordo nem concordo	1	12,5	0	0	1	50
4 Concordo parcialmente	2	25	1	25	0	0
5 Concordo totalmente	3	37,5	1	25	1	50
Média Ponderada	1,93		0,73		0,53	

Fonte: Dados da pesquisa

Como já descrito anteriormente, o equilíbrio das contas públicas está contido no § 1º do art. 1º da LRF, demonstrando ser este um dos pilares da referida lei. E ainda, segundo Gattringer (2006), a manutenção do equilíbrio é uma função típica de controle interno quando no exercício dos controles administrativo, contábil e financeiro.

Nesse item, buscou-se verificar se o órgão de controle interno controla, em tempo real, os valores que os cofres públicos têm a pagar e a receber na execução do exercício vigente.

Os resultados indicam que os controles são considerados médios nas cidades de pequeno e “médio porte”, enquanto que

nas grandes está classificada como alto o referido controle.

O destaque dessa questão está nas cidades de porte médio, pois duas delas não possuem esse controle, enquanto que outras duas concordam com essa prática como forma de atuação do controle interno municipal.

Já nas grandes cidades, o auxílio de *softwares* que integralizam as informações de todos os órgãos da administração direta e indireta facilita a disposição dessas informações para o controle interno.

Ainda quanto às práticas financeiras e orçamentárias executadas pela controladoria municipal, a Tabela 4 responde quanto ao controle sobre os ciclos da despesa pública.

Tabela 4: Controle dos ciclos das despesas

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	1	12,5	0	0	0	0
2 Discordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
3 Não discordo nem concordo	2	25	2	50	2	100
4 Concordo parcialmente	0	0	0	0	0	0
5 Concordo totalmente	3	37,5	2	50	0	0
Média Ponderada	1,73		1,06		0,40	

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Lei nº. 4.320/64, as fases da despesa são o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho deve ser realizado de forma prévia, ou seja, é o ato da autoridade competente por meio do qual se cria a obrigação do pagamento, por parte do ente público, de despesa realizada ou a realizar. A liquidação é a verificação da origem/objeto do serviço prestado ou do bem adquirido, inclusive a sua importância exata, ou seja, é o implemento de condição para o município extinguir a obrigação. E, por fim, o pagamento será realizado quando atendidas as duas fases anteriores da despesa.

A importância desse controle é trazida por Gattringer (2006) quando trata dos processos de vigilância da coisa

pública. O destaque dessa questão está nos municípios de “médio porte” com alta frequência de controle sobre os ciclos da despesa, ao passo que os grandes e pequenos municípios apresentam frequência de forma média.

Ressalta-se que esses ciclos já são controlados de forma automática pelos programas de contabilidade e de compras das prefeituras pesquisadas, porém, há casos em que esse processo não é obedecido em virtude da existência de erro ou omissão, gerando apontamentos e multas por parte do controle externo.

Nessa mesma linha de análise, a Tabela 5 questiona se o controle interno fiscaliza a ordem cronológica de pagamentos da despesa pública já empenhada e liquidada.

Tabela 5: Fiscalização da ordem cronológica de pagamentos

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	1	12,5	0	0	1	50
2 Discordo parcialmente	2	25	1	25	0	0
3 Não discordo nem concordo	2	25	3	75	1	50
4 Concordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
5 Concordo totalmente	1	12,5	0	0	0	0
Média Ponderada	1,60		0,73		0,26	

Fonte: Dados da pesquisa

Parte-se do princípio de que a despesa pública, depois de atendida todas as fases, deverá ser paga ao fornecedor que prestou serviços e/ou forneceu bens à administração pública em data fixada por contrato.

Além da previsão no art. 100 da CF/88, a própria LRF em seu art. 10 contempla um tratamento especial para o atendimento da

ordem cronológica de pagamentos, especialmente para os casos de pagamentos de restos a pagar, ou seja, as dívidas mais antigas devem ser quitadas antes de serem assumidas outras dívidas.

Os dados da Tabela 5 apontam o baixo interesse de se controlar a obediência da ordem cronológica de pagamentos nos municípios grandes e permitiram classificar como médio o

controle nas cidades de pequeno e “médio porte”. Novamente, o destaque está nas maiores cidades da região pesquisada, pois nestas é que reside o maior volume na aplicação de recursos públicos cabendo, assim, uma participação efetiva do órgão

de controle interno municipal.

Dando sequência à análise, investigaram-se o controle e o acompanhamento das receitas próprias do município, conforme disposto na Tabela 6.

Tabela 6: Exame da evolução da receita própria

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	2	25	0	0	0	0
2 Discordo parcialmente	1	12,5	0	0	1	50
3 Não discordo nem concordo	2	25	0	0	0	0
4 Concordo parcialmente	2	25	2	50	0	0
5 Concordo totalmente	1	12,5	2	50	1	50
Média Ponderada	1,53		1,20		0,46	

Fonte: Dados da pesquisa

O grande volume de arrecadação é proveniente das transferências financeiras que o município tem participação, como é o caso das receitas do ICMS e do FPM que são resultantes do movimento econômico dos municípios, além das receitas do FUNDEB e dos convênios que mantêm os programas de saúde, habitação, assistência social, entre outros.

Ao longo dos últimos anos, as administrações municipais têm dispensado mais atenção às receitas próprias como o IPTU, ISSQN, ITBI, entre outros, pois estas dependem apenas do esforço fiscal do município. Além disso, o próprio TCE/SC vem cobrando o crescimento da arrecadação dessas fontes de recursos públicos.

Os dados da Tabela 6 destacam que as cidades de pequeno e “grande porte” realizam controles médios, restando aos municípios de “médio porte” alto controle sobre a receita própria. Quanto aos municípios de “pequeno porte”, tal fato é justificado pela dependência das transferências financeiras

de outros entes da federação e pela pouca base fiscal de arrecadação local.

Já nos municípios médios, é notório o alto interesse pela receita própria, fato esse que é cobrado pelo TCE/SC (2006, p.132) em seu ciclo de estudos, sugerindo aos gestores municipais buscarem outras fontes de renda, quando descreve:

[...] alertar os agentes políticos e administradores municipais sobre a necessidade de zelar e incrementar a receita própria, bem assim, providenciar a adoção de mecanismos modernos e adequados para sua efetiva arrecadação.

Nas cidades grandes, fortemente industrializadas e com grandes áreas de ocupação urbana, os esforços de aumento da receita ficam divididos entre as receitas locais e as de transferência.

A seguir, a Tabela 7 demonstra como se dá a prática da remessa dos apontamentos do controle interno aos membros do alto escalão da administração pública.

Tabela 7: Remessa dos relatórios do controle interno aos superiores

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	1	12,5	0	0	0	0
2 Discordo parcialmente	2	25	0	0	0	0
3 Não discordo nem concordo	1	12,5	1	25	0	0
4 Concordo parcialmente	1	12,5	0	0	0	0
5 Concordo totalmente	3	37,5	3	75	2	100
Média Ponderada	1,80		1,20		0,66	

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando que o controle interno é autor de informações gerenciais para facilitar a tomada de decisão a fim de que as metas traçadas sejam cumpridas e sirvam de suporte para os tomadores de decisão, buscou-se identificar se é prática comum repassar relatórios/informações do sistema de controle interno aos superiores. Alguns depoimentos confirmam essa afirmação:

(R₆) Os apontamentos realizados são sempre adotados pelo pessoal da Prefeitura (D₂).

(R₉) O controle interno tem autonomia, todos os apontamentos são feitos conforme exigem as boas práticas de contabilidade e de gestão fiscal (D₁).

Não há problemas quanto ao relacionamento com o Prefeito que sempre acata as sugestões do controle interno (D₂).

Os resultados indicam que nos pequenos municípios essa prática é classificada como tipo médio. Já nas médias e grandes cidades, ela é alta, respectivamente, em 75% e 100%, confirmando sua utilidade para os órgãos superiores.

Tais achados vêm ao encontro das afirmações descritas na literatura por Gattringer (2006) quando trata da confiabilidade das informações e por Cruz e Glock (2007) quando relatam a abrangência e a visão sistêmica do controle interno.

Para Gattringer (2006), as informações do controle interno são essenciais tanto para auxiliar o controle externo quanto para a identificação do responsável sobre eventuais atos irregulares no âmbito da administração municipal.

Cruz e Glock (2007) apontam que, a partir de uma organização administrativa municipal estruturada, é possível definir toda a sistemática do controle interno municipal, facilitando, com isso, a troca de informações em todos os níveis. E, por fim, buscando investigar as práticas de controle financeiro e orçamentário por parte do órgão municipal de controle interno, a Tabela 8 demonstra a forma de se dar conhecimento ao TCE sobre irregularidades ou ilegalidades, com a indicação das providências.

Tabela 8: Dar ciência ao TCE/SC das irregularidades evidenciadas

Alternativa	Porte Pequeno		Porte Médio		Porte Grande	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1 Discordo totalmente	4	50	1	25	1	50
2 Discordo parcialmente	1	12,5	0	0	0	0
3 Não discordo nem concordo	0	0	1	25	1	50
4 Concordo parcialmente	1	12,5	1	25	0	0
5 Concordo totalmente	2	25	1	25	0	0
Média Ponderada	1,33		0,86		0,26	

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 8 classificam como médio o interesse das pequenas e médias cidades em comunicar o TCE/SC sobre os atos e fatos irregulares e ou ilegais apontados pelo controle interno. Já nas grandes cidades, esse tipo de controle é classificado como baixo.

Tais resultados não confirmam o que preconiza o art. 74 da CF/88 quando se refere ao apoio ao controle externo em sua missão institucional, bem como o regimento interno do TCE/SC que obriga o controle interno a comunicar o Tribunal de Contas sobre as providências adotadas face à correção de ilegalidades e irregularidades.

Os resultados divergem também do que sustenta Deschamps (2009), que descreve sobre a importância em dar conhecimento ao TCE sobre as irregularidades ou as ilegalidades apuradas na execução de atos administrativos com indicação das providências adotadas e a serem adotadas, visando à proteção do patrimônio público.

Finalizando a presente subseção que buscou apurar as práticas relacionadas aos controles orçamentários e financeiros, apresenta-se uma síntese das oito questões tratadas na pesquisa, o que possibilitou a classificação dos municípios por tipo de controle, conforme descreve o Quadro 4.

Quadro 4: Classificação dos municípios quanto às práticas financeiras e orçamentárias

Questões	Porte pequeno	Porte médio	Porte grande
	Classificação	Classificação	Classificação
1 Controles da dívida pública e restos a pagar	Médio	Médio	Baixo
2 Captação de recursos para equilibrar o orçamento financeiro	Médio	Baixo	Baixo
3 Posição <i>on-line</i> das contas a pagar e a receber	Médio	Médio	Alto
4 Controle dos ciclos das despesas	Médio	Alto	Médio
5 Fiscaliza a ordem cronológica de pagamentos	Médio	Médio	Baixo
6 Exame da evolução da receita própria	Médio	Alto	Médio
7 Remessa dos relatórios do controle interno os superiores	Médio	Alto	Alto
8 Dar ciência ao TCE das irregularidades evidenciadas	Médio	Médio	Baixo

Fonte: Dados da pesquisa

A síntese apresentada no Quadro 4 totaliza 14 classificações do tipo “médio”, cinco do tipo “baixo” controle e outras cinco do tipo “alto”. O dado que se destaca refere-se aos municípios de “pequeno porte”, pois todos foram classificados com o mesmo tipo de controle, o que permite deduzir que, mesmo não estando providos de pessoal suficiente e de grande volume de atividades e recursos, apresentam um nível de atuação predominantemente “eficiente”.

Na mesma avaliação, seguem os municípios de “médio porte”, tendo em vista três classificações consideradas do tipo “alto”, além de outras quatro do tipo “médio”. São nesses municípios que emergem as atividades de controle interno consideradas como práticas acessórias, isto é, as que ultrapassam os trabalhos básicos do controle interno municipal.

No que tange aos municípios de “grande porte”, nota-se

uma aparente displicência nas práticas de controle financeiro e orçamentário, especialmente pelo apontamento de quatro tipos de controle classificados como “baixo”, o que os classifica com o grau de “pouco eficiente” na atuação dos seus controles.

Alguns relatos evidenciam, na visão dos controladores internos, que a alta administração deveria dar mais importância ao órgão de controle interno, o que resultaria em melhores resultados na gestão municipal:

- (R₁) Na sua implantação, no 1º mandato do atual Prefeito, foi dado um respaldo maior ao controle interno, porém, com os apontamentos realizados e com o cronograma de trabalho anteriormente estabelecido pelo controle interno, o controle interno foi distanciado totalmente dos propósitos que o criou (D₂)
- (R₂) O respaldo da alta administração já foi melhor (D₃).
- (R₈) A alta administração ainda não está comprometida em fazer a coisa certa, pois com o aumento da arrecadação do ICMS na cidade, as contas estão em dia, mas não há um comprometimento político administrativo que proporcione o bom trabalho do controle interno (D₂).
- (R₁₁) A alta administração, após indicação de uma diligência do Tribunal, passou a dar importância ao controle interno (D₃).

Portanto, pode-se observar que, diante das estruturas relativamente deficientes à disposição dos órgãos de controle interno da AMMVI, as práticas orçamentárias e financeiras de maneira geral podem ser consideradas como eficientes, porém não plenamente eficientes, ou seja, há um terreno fértil a ser desenvolvido e aprimorado na administração pública municipal, especialmente se houver o interesse e o respaldo dos gestores municipais.

4 Conclusão

A partir de uma pesquisa semi-estruturada aplicada aos controladores municipais da região pesquisada, o presente artigo teve como objetivo avaliar, a partir dos controles orçamentários e financeiros praticados, o grau de eficiência dos controles internos dos municípios que compõem a região da AMMVI. O modelo de eficiência elaborado buscou medir e consequentemente avaliar o grau de eficiência na atuação dos órgãos de controle interno municipal.

Em resposta à questão de pesquisa “diante das atuais estruturas e práticas de controle interno, qual o grau de eficiência do controle interno municipal no âmbito da região AMMVI?”, conclui-se que não existe um controle interno ideal, extremamente eficiente, mas que suas práticas devam sempre atender aos princípios da administração pública e, principalmente, ao exercício de uma permanente vigilância sobre os atos da gestão municipal.

Como resultados, a pesquisa apontou que nos municípios de “pequeno porte”, onde predomina uma estrutura de hierarquia menor, informalidade no relacionamento pessoal e menor volume de recursos e atividades, verificou-se que as práticas de controle interno são eficientes.

Nas cidades de “médio porte”, apesar de apresentarem oscilação predominante entre os tipos médio e alto de controle,

o grau de eficiência do controle interno também apontou pela eficiência nas suas atuações. Nesses municípios, foi possível verificar o crescimento do volume de recursos que transitam pelas contas municipais quando comparados aos pequenos, o que os levam a exigir uma forma de atuação mais apurada por parte do controle interno.

Já nas grandes cidades verificou-se vulnerabilidade na atuação dos controles internos, em que predominou os tipos de baixo e médio controle, conferindo-lhes o grau de pouco eficiente. Resta comprovado, portanto, o pressuposto de que “a eficiência dos órgãos de controle interno diferem entre os municípios, isto é, independente do porte do município e da sua estrutura, os controles internos não são iguais”.

Verificando os resultados da pesquisa com os estudos da Teoria da Agência, foi possível constatar que há um ambiente favorável na área de controladoria das entidades pesquisadas, cujo papel central visa à mediação dos conflitos entre o principal e seus agentes.

A avaliação do grau de eficiência da atuação dos órgãos de controle interno dos municípios pesquisados corrobora com os estudos sobre a relação “Estado e Sociedade”, em que se busca maximizar a atuação estatal e inibir eventuais abusos de poder oriundos dos conflitos de interesse no âmbito da administração pública municipal.

Por fim, conclui-se que a eficiência na atuação do controle interno depende diretamente de uma estrutura capaz de atender aos grandes objetivos do controle interno municipal, direcionando ações que traduzam em resultados efetivos no dia-a-dia da gestão municipal.

Referências

- ÁVILA, H. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARNEY, J.B.; HESTERLY, W. Economia das organizações: entendendo a relação entre as organizações e a análise econômica. In: CALDAS, M.; FACHIN R.; FISCHER, T. (Org.). *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo, Atlas, 2004.
- BARROSO, L.R. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BONAVIDES, P. *Curso de direito constitucional*. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Brasília: Senado, 2000.
- CARDOZO, J.E.M. *Princípios constitucionais da administração*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CHIARELLI, L.; CHEROBIM, A.P.M.S. Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, 2009.
- CRUZ, F. GLOCK, J.O. *Controle interno dos municípios*. São Paulo: Atlas, 2007.
- DESCHAMPS, J. *Sistema de controle interno para municípios*. Florianópolis: CRC/SC, 2009.
- ELY, J.E. *A administração pública municipal na situação de emergência*. 2005. 60f. Monografia (Especialização em

- Planejamento e Gestão em Defesa Civil) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.
- GATTRINGER, J.L. O Tribunal de Contas e os controles externo e interno nos municípios. *In: CICLO DE ESTUDOS DA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL*. 9. Florianópolis 2006. Florianópolis: TCESC, 2006.
- GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HAGUETTE, T.M.F. *Metodologias qualitativas na sociologia*. Petrópolis: Vozes, 1992.
- HAIR JUNIOR, J.F. *et al. Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDÁ, M.F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v.3, n.4, 1976.
- MEIRELLES, H.L. *Direito administrativo brasileiro*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MELLO, O.A.B. *Princípios gerais de direito administrativo*. São Paulo: Forense, 1969.
- NASCIMENTO, A.M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 5. São Paulo, 2005. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2005.
- SLOMSKI, V. *Teoria do agenciamento no estado: uma evidência da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta*. 1999. 106 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- SLOMSKI, V. *Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas: uma proposta*. Chapecó: Argos, 2001.
- SOUZA, J.B. *Controle interno municipal uma abordagem prática*. Porto Alegre: Evangraf, 2006.
- TCE/SC. *CICLO DE ESTUDOS DE CONTROLE PÚBLICA DA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL*. 9,. Florianópolis: TCE/SC, 2006

